

محاسبه مخارج مالیاتی سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران

یگانه موسوی جهرمی^۱

محمد رضا عبدی^۲

الهام غلامی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۸/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۲/۲۰

چکیده

یکی از اصول اساسی بودجه بخش عمومی جامعیت است. مخارج مالیاتی که یکی از اقلام مخارج دولت است باید در فرآیند بودجه‌ریزی لحاظ گردد. به‌طور کلی، مخارج مالیاتی امتیازات مالیاتی (ارفاق مالیاتی، کسورات مالیاتی، مشوق مالیاتی، معافیت مالیاتی، اعتبارات مالیاتی، تخفیف نرخ مالیاتی و تعویق مالیاتی) است که به منظور دستیابی به اهداف اجتماعی، مالی و اقتصادی مختلف برقرار می‌شود لیکن منجر به انحراف از سیستم مالیات مبنا می‌گردد. بر این اساس، مخارج مالیاتی، درآمد مالیاتی از دست رفته منتج از هر نوع رفتار مالیاتی تبعیضی و یا ترجیحی با برخی مودیان مالیاتی است. مصادیق مخارج مالیاتی در قوانین مالیاتی کشورهای مختلف می‌تواند متفاوت باشد و طیفی از امتیازات مالیاتی را در برداشته باشد. در این مقاله، پس از معرفی ساختار سیستم مبنای هنجاری برای نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران، با توجه به شناسایی حدود ۱۷ مورد مخارج مالیاتی از میان مفاد قانونی و بخشنامه‌های مالیات مذکور، مخارج مالیاتی این نظام از روش درآمد از دست رفته، برای سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۱، با استفاده از اطلاعات در دسترس مربوط به ده مورد از مخارج مالیاتی محاسبه شده است. سهم مخارج مالیاتی از کل درآمد مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های مطالعه، روندی کاهشی داشته و به طور متوسط در حدود ۶۶ درصد بوده است.

واژه‌های کلیدی: مخارج مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات مبنا، امتیازات مالیاتی، روش درآمد از دست رفته

۱- عضو هیات علمی، دانشگاه پیام نور (نویسنده مسئول) mosavi@pnu.ac.ir

۲- معاون پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین الملل سازمان امور مالیاتی کشور mabdireza@yahoo.com

۳- دکتری اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران elham_gholami4@yahoo.com

۱- مقدمه

یکی از اصول اساسی بودجه بخش عمومی جامعیت است، بدین معنا که بودجه باید تمام منابع در دسترس دولت و تخصیص هزینه‌ای به تمام فعالیت‌های بخش عمومی را پوشش دهد. بر این اساس، مخارج مالیاتی که یکی از اقلام عمده مخارج دولت است نیز باید در فرآیند بودجه‌ریزی لحاظ گردد، زیرا می‌تواند پاسخگویی و شفافیت مالی دولت را ارتقاء دهد. از این‌رو، بسیاری از کشورها به خصوص کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی به منظور تدوین بودجه‌ای جامع در دهه‌های اخیر اقدام به برآورد هزینه درآمدی مخارج مالیاتی، انتشار حساب‌های مخارج مالیاتی و بکارگیری آن در فرآیند بودجه‌ریزی نموده‌اند (گلندی و زیچنگ، ۲۰۰۶).

مفهوم مخارج مالیاتی اولین بار توسط استنلی اس سوری در سال ۱۹۶۷ مورد استفاده قرار گرفت و سپس کارشناسان سیاست مالیاتی خزانه‌داری ایالات متحده در سال ۱۹۶۸ اولین فهرست مخارج مالیاتی را بر اساس راهنمای سوری تهیه کردند (سانلی، ۲۰۰۴ به نقل از سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۱۰؛ تودر، ۲۰۰۵).

مخارج مالیاتی واژه‌ای است که در هر کشوری بر اساس قوانین مالیاتی حاکم در آن کشور تفسیر می‌گردد لذا تعریف و یا مفهوم واحدی از آن در ادبیات مربوطه وجود ندارد (وایت هاوس، ۱۹۹۹). برخی از افراد بر این باورند که مخارج مالیاتی در واقع روزه‌های فرار مالیاتی هستند^۱ که باید بسته شوند. در فرآیند مدرن شدن بودجه‌ریزی کنگره آمریکا در سال ۱۹۷۴ میلادی تعریف فنی از مخارج مالیاتی ارائه شد. در قانون و بودجه کنگره^۲ مخارج مالیاتی به معنای درآمدهای از دست رفته منتسب به موادی از قانون مالیات بر درآمد فدرال است که اجازه استثناء کردن، معافیت یا تخفیف (کاهش) برای درآمد ناخالص را می‌دهد و یا اینکه امکان استفاده از اعتبار مالیاتی، نرخ مالیاتی ترجیحی یا به تاخیر انداختن بدهی مالیاتی را فراهم می‌سازد.

به طور کلی، در تبیین مخارج مالیاتی ابتدا لازم است اصول سیاست مالیاتی بر اساس دیدگاه مشخصی تعیین و بدنبال آن سیستم مبنایی^۳ برای مالیات تعریف شود. سپس، با عنایت به موارد مذکور، مصادیق مخارج مالیاتی به عنوان شق‌های انحرافی از اصول مالیاتی مبنای، که به منظور

1. Tax Loopholes

2. Congressional Budget and Impoundment Act

3. Baseline

دستیابی به اهداف یا مقاصد خاص بوده، مشخص گردد. بنابراین، منشاء مخارج مالیاتی موادی از قوانین و مقررات مالیاتی است که انحراف از رفتار مالیاتی استاندارد یا رفتار مالیاتی مینا را به دنبال دارد. بر این اساس، دشواری تعریف و اندازه‌گیری مخارج مالیاتی به تعریف و تبیین سیستم مالیات مینا برمی‌گردد (وایت هاوس، ۱۹۹۹).

علاوه بر این، مصادیق مخارج مالیاتی نیز در قوانین مالیاتی مختلف می‌تواند متفاوت باشد و طیفی از معافیت‌های مالیاتی، تخفیفات، امتیازات مالیاتی در خصوص نرخ‌های مالیاتی و به تعویق انداختن بدهی مالیاتی را در برداشته باشد. بنابراین، حتی اگر درخصوص مفهوم مخارج مالیاتی اتفاق نظر وجود داشته باشد، در مورد تعیین مصادیق مخارج مالیاتی و طراحی سیستم مالیاتی مینا اختلاف نظر و چالش وجود خواهد داشت. از این‌رو، برای بررسی و سنجش مخارج مالیاتی در هر کشوری لازم است با تبیین یک سیستم مالیاتی مینا، مخارج مالیاتی تعریف و مصادیق مربوط به آن مشخص شود. پس از آن انحراف از سیستم مالیاتی مینا (به دلیل وجود مصادیق مخارج مالیاتی) شناسایی شود و ارزش آن به دست آید. در این مطالعه نیز برای محاسبه مخارج مالیاتی سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران گام‌های مذکور برداشته شده است.

ساماندهی مقاله حاضر بدین ترتیب است که در ادامه، مبانی نظری مخارج مالیاتی، مطالعه تطبیقی کشورها از حیث شناسایی سیستم مینا، مصادیق و روش محاسبه مخارج مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده آنها ارائه شده است. پس از آن، با توجه به ساختار نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران، به تبیین سیستم مالیاتی مینا، تعیین مصادیق مخارج مالیاتی آن، و به محاسبه مخارج مالیاتی این نظام مالیاتی برای ایران پرداخته شده است. بخش پایانی مقاله به جمع‌بندی مباحث اختصاص یافته است.

۲- مبانی نظری مخارج مالیاتی

۲-۱- تعریف مخارج مالیاتی

بررسی ادبیات مربوط به مخارج مالیاتی حاکی از آن است که نه تنها تعریف منحصر بفرد و مورد توافق کلیه صاحب‌نظران برای این مفهوم مالیاتی وجود ندارد، بلکه در هر کشوری بر اساس قوانین مالیاتی حاکم آن کشور تفسیر می‌گردد (وایت هاوس، ۱۹۹۹). در این ارتباط، تجزیه و تحلیل گزارشات مخارج مالیاتی سایر کشورها و بررسی تعدادی از نشریات سازمان‌های بین‌المللی بیانگر این است که هیچ تعریف پذیرفته شده عمومی یا منحصر بفردی برای مخارج مالیاتی وجود ندارد. دلیل این موضوع به وجود تفاوت‌های قابل توجه میان سیستم‌های مالیاتی ملی و همچنین به رویکردهای واگرا و مختلف آنها برای کارکرد مخارج مالیاتی^۱ برمی‌گردد. برای نمونه در مطالعات مربوط به کشورهای عضو OECD مخارج مالیاتی یک نوع انتقال منابع عمومی است که به جای هزینه مستقیم، از طریق کاهش تعهدات و بدهی مالیاتی مودیان نسبت به مالیات مبنا حاصل می‌شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۱۹۸۴). تعدادی از کشورهای غیر عضو OECD مانند بلغارستان نیز بر اساس تعریف مذکور، فقط آن دسته از اقدامات مالیاتی که منجر به انحراف از مبنای پذیرفته شده برای نوع خاصی از مالیات می‌شوند را به عنوان مخارج مالیاتی در نظر می‌گیرند. در برخی از کشورها چندین برداشت از این واژه وجود دارد. برای مثال، در کشور آمریکا، واژه "مخارج مالیاتی" برای اکثر تحلیلگران سیاست‌های مالیاتی به معنای تمهید خاصی از سیستم مالیاتی است که منتج به کاهش بدهی مالیاتی تعدادی از مودیان مالیاتی می‌شود. علاوه بر این، این واژه برای برخی از افرادی که در امر سیاست مالیاتی صاحب نظر هستند، به معنای بخشودگی مالیاتی^۲ در یک حوزه خاص است که منتج به پایه مالیاتی محدود می‌شود.

علاوه بر این، هر یک از محققان حوزه مخارج مالیاتی نیز تعریفی برای مخارج مالیاتی ارائه داده‌اند. برای مثال، به اعتقاد اونر (۲۰۱۱) زمانی که یک‌سری مقررات مالیاتی ترجیحی، خارج از سیستم استاندارد مالیاتی، برای تحقق چندین هدف اقتصادی، اجتماعی و مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد، مخارج مالیاتی را به بار می‌آورد. آندرسون (۲۰۰۸) بیان کرده است که مخارج مالیاتی تمهیداتی از قوانین، مقررات یا دستورالعمل‌های مالیاتی هستند که درآمد قشر محدودی از مودیان را نسبت به

1. Function of Tax Expenditures

2. Tax Break = Tax Concession

مالیات مبنای کاهش می‌دهد یا به تعویق می‌اندازد. به عبارت دیگر، وی بر این باور است که مخارج مالیاتی امتیازی در چارچوب قوانین و مقررات مالیاتی است که بار مالیاتی برخی از فعالیت‌های اقتصادی یا مودیان را در مقایسه با مالیات مبنای کاهش می‌دهد. اسچرک (۲۰۰۷) معتقد است مخارج مالیاتی برای دولت، به معنای درآمد مالیاتی از دست رفته است و هیچ ارتباطی با هزینه‌های وصول مالیات ندارد و برای مودیان به معنای کاهش بدهی مالیاتی می‌باشد. مقامات صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی بیان کردند که مخارج مالیاتی به عنوان امتیازات، استثنائات و تخفیفات مالیاتی هستند که منجر به کاهش کل درآمد دولت می‌گردند و از ساختار مالیات استاندارد دور هستند (بانک جهانی، ۲۰۰۳ به نقل از سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۱۰).

بنابراین، بر اساس جمع‌بندی کلی می‌توان مخارج مالیاتی را به عنوان امتیازات مالیاتی (ارفاق مالیاتی^۱، کسورات مالیاتی^۲، مشوق مالیاتی^۳، معافیت مالیاتی^۴، اعتبارات مالیاتی^۵، تخفیف نرخ مالیاتی^۶ و تعویق مالیاتی^۷ و موارد مشابه) قلمداد نمود که به منظور دستیابی به اهداف اجتماعی، مالی و اقتصادی مختلف برقرار می‌شوند لیکن منجر به انحراف از سیستم مالیات مبنای می‌گردند (اونر، ۲۰۱۱). هرچند در ادبیات نظری تعاریفی برای مخارج مالیاتی، همچون تعاریف فوق‌الذکر، ارائه شده اما در عمل تعریف مخارج مالیاتی دشوار است و این دشواری ناشی از مسائل مرتبط با تعریف ساختار مالیات مبنای است. زیرا برخی از امتیازات مالیاتی را نمی‌توان به آسانی به عنوان بخشی از سیستم مالیاتی مبنای یا جزء استثناءها در نظر گرفت (وایت هاوس، ۱۹۹۹).

۲-۲- سیستم مالیات مبنای

برای تعیین این که آیا مقررات مالیاتی مشخصی به منزله مخارج مالیاتی است یا این که از خصوصیات ذاتی سیستم مالیاتی است، تعریف سیستم مالیات مبنای امری حائز اهمیت می‌باشد. با این وجود، تعریف دقیق مالیات مبنای (سیستم مالیات استاندارد) بسیار دشوار است، چرا که هر تمهید مالیاتی باید جهت تعیین اینکه یکی از خصوصیات ذاتی سیستم مالیاتی است یا یک امتیاز برای گروه

-
1. Allowances
 2. Tax Deduction
 3. Tax Incentive
 4. Tax Exemption
 5. Tax Credit
 6. Rate Relief = Rebate
 7. Tax deferral

خاصی از مودیان، فعالیت‌ها یا بخش‌های اقتصادی و ...، به خوبی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. به علاوه، با توجه به آنکه تعریف منحصر بفردی از مخارج مالیاتی در کشورهای مختلف وجود ندارد، سیستم مبنا نیز در هر کشوری با توجه به اهداف مدنظر متفاوت می‌باشد. علاوه بر تفاوت در ساختار و ویژگی‌های سیستم مالیات مبنا در کشورهای مختلف، تعریف یک سیستم مالیات مبنا واحد برای تمام انواع مالیات‌ها نیز امکانپذیر نیست. بنابراین، با توجه به ویژگی‌های خاص هر مالیات، تعریف یک سیستم مالیات مبنا منحصر بفرد برای هر نوع مالیات الزامی است. البته اصول مالیاتی برای تعریف سیستم مالیات مبنا عمومی می‌تواند برای هر یک از انواع مالیات‌ها استفاده شود.

در تعریف سیستم مبنا به عنوان معیاری برای تعیین مصادیق مخارج مالیاتی، آنچه حائز اهمیت است ساختار سیستم مالیات مبنا است. در ادبیات مربوطه بیان شده است که سیستم مبنا مبتنی بر مفهوم سیستم مالیات هنجاری و درک درست از مولفه‌های تشکیل دهنده این سیستم است. براین اساس می‌توان گفت سیستم مالیات هنجاری ملاک و معیاری برای شناسایی و سنجش میزان مخارج مالیاتی است و در واقع تحلیل مخارج مالیاتی منوط به آگاهی از مفهوم سیستم مالیات هنجاری می‌باشد.

به طور کلی سیستم مالیات هنجاری در بردارنده مولفه‌های پذیرفته شده سیستم مالیاتی است که این مولفه‌ها برای دستیابی به اهداف مالی و پیاده‌سازی اهدافی نظیر کارایی، عدالت و سادگی ضروری هستند. لذا، تحلیل مخارج مالیاتی به درک درست از اهداف و عملکرد مولفه‌های یک مالیات خاص نیاز دارد. بنابراین رسیدن به درکی مناسب از سیستم مالیاتی جهت تعیین ساختار سیستم مالیات هنجاری مهمترین گام در شناسایی مخارج مالیاتی است. این درک می‌تواند با الگو گرفتن از برخی ساختارهای ایده‌آل مالیاتی که در تحقیقات انجام شده در این زمینه مطرح شده‌اند، حاصل شود. در این ارتباط، در مطالعات زیادی سیستم‌های ایده‌آل مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد ارائه شده‌اند. در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده بیان شده است که مالیات بر فروش عمومی غیرآبشاری می‌تواند یک مفهوم انتزاعی مفید برای تعیین سیستم مالیات مبنا در خصوص مالیات بر ارزش افزوده و یا حتی تمامی مالیات‌های مصرف خصوصی باشد. در رابطه با سیستم مالیات ایده‌آل، مالیات بر درآمد نیز مفهوم درآمد اقتصادی شانز-هایک-سیمونز (SHS)^۱ و مفهوم درآمد جامع^۱ به عنوان دو

۱. در مفهوم درآمد Schanz-Haig-Simmons، درآمد یک دوره به صورت "مصرف به علاوه تغییر در خالص ثروت طی دوره" تعریف می‌شود.

ابزار موثر جهت تصریح هنجارهای مربوط به پایه مالیات بر درآمد در کشورهای مختلف مطرح شده است (جاکوپسن و همکاران، ۲۰۰۹).

نکته قابل ذکر در رابطه با مفهوم درآمد SHS این است که این مفهوم از درآمد انتزاعی است و در تعیین سیستم مالیات هنجاری بر اساس این مفهوم چندین جنبه مهم نادیده گرفته می‌شود. به علاوه، سیستم مالیات مبنا یک سازش بین سیستم مالیات واقعی و سیستم مالیات ایده‌آل تئوریک تعریف شده است که همین مسئله انتقاداتی را در خصوص تحلیل مخارج مالیاتی در سال‌های اخیر، به خصوص در کشور آمریکا، به دنبال داشته است. نگرانی که در این رویکرد از مفهوم درآمد وجود دارد، این است که هنجار نمی‌تواند با دقت کافی تعریف شود و بر این اساس، شناسایی مخارج مالیاتی نیز به دستاوردی قابل قبول و عینی منتج نخواهد شد (جاکوپسن و همکاران، ۲۰۰۹). از این‌رو، در برخی از کشورهای OECD شامل کانادا، آلمان، فرانسه، هلند، سوئد، آمریکا و انگلیس برای تبیین سیستم مالیات هنجاری مبنا از یک راهنمای استاندارد ساده استفاده می‌شود. براساس راهنمای OECD، تعدادی سوال در خصوص هر یک از مقررات یا مواد قانون مالیاتی جهت تعیین اینکه آیا آن تمهید و مقررات مالیاتی جزء سیستم مبنا محسوب می‌شود یا نه، مطرح می‌گردد. به طوری که اگر پاسخ به یکی از سوالات در خصوص یک مقررات یا یک ماده از قانون مالیاتی مثبت باشد، آنگاه جزئی از سیستم مبنا خواهد بود (گلندی و زیچنگ، ۲۰۰۶).

۲-۳- انواع مخارج مالیاتی

امتیازات مالیاتی عموماً به مفادی از قانون مالیاتی که منتج به کاهش در پایه مشمول مالیات یا میزان مالیات قابل پرداخت می‌شوند، اشاره دارد. مشخصه کلیدی برای تمامی انواع امتیازات مالیاتی این است که اعمال آنها منجر به کاهش بدهی مالیاتی مودیان و بنابر این کاهش درآمد مالیاتی بالقوه برای بودجه عمومی می‌شود و از این منظر به عنوان مخارج مالیاتی بالقوه بشمار می‌آید.

بررسی گزارشات مخارج مالیاتی کشورهای مختلف حاکی از آن است که به طور کلی مخارج مالیاتی به دو دسته کلی یعنی آنهایی که منجر به کاهش پایه مالیات (یا درآمد مشمول مالیات بر شرکت یا اشخاص) می‌شوند و آنهایی که بدهی مالیاتی را کاهش می‌دهند، تقسیم می‌شوند. برای مثال پاداش‌ها و کسورات در نظر گرفته شده برای مالیات بر درآمد اشخاص، درآمد مشمول مالیات را

۱. در مفهوم درآمد جامع (Comprehensive Income)، انواع درآمدها باید مشمول مالیات شوند و پایه مالیاتی باید تا حد امکان گسترده باشد.

به عنوان پایه مالیاتی کاهش می‌دهد، در حالی که اعتبارات مالیاتی منجر به کاهش بدهی مالیاتی (مالیات قابل پرداخت) می‌گردد. نکته حائز اهمیت این است که در بعضی مواقع تصمیم‌گیری در خصوص اینکه گروه یا زیرگروهی از انواع مشخصی از مخارج مالیاتی در کدام یک از دو گروه مذکور طبقه‌بندی شوند، دشوار است و گاهی اوقات نیز یک نوع مخارج مالیاتی در هر دو گروه مذکور قرار می‌گیرند (برتیک، ۲۰۰۶). صرف نظر از این موضوع و تنوع نظام‌های مالیاتی، مخارج مالیاتی از دیدگاه قانونی و در عمل می‌تواند به صورت یکی از اشکال امتیازات مالیاتی نظیر ارفاق مالیاتی، کسورات مالیاتی، مشوق مالیاتی، معافیت مالیاتی، اعتبارات مالیاتی، تخفیف نرخ مالیاتی و تعویق مالیاتی و ... وجود داشته باشد که منتج به کاهش در پایه مشمول مالیات یا میزان مالیات قابل پرداخت می‌شود.

بنابراین رابطه بسیار نزدیکی بین مفهوم امتیازات مالیاتی و مخارج مالیاتی وجود دارد، لیکن تلقی هر امتیاز مالیاتی به عنوان مخارج مالیاتی درست نیست، زیرا اولاً، مخارج مالیاتی مفهومی جامع‌تر از امتیازات مالیاتی دارد و ثانیاً، اینکه کدام یک از امتیازات مالیاتی باید به عنوان مخارج مالیاتی در نظر گرفته شود، به تعریف سیستم مالیات مبنا وابسته است. از این‌رو، مصادیق مخارج مالیاتی در کشورهای مختلف با توجه به سیستم مبنای منتخب آنها، متفاوت می‌باشد (وزارت امور دارایی بلغارستان، ۲۰۱۳).

۲-۴- روش‌های اندازه‌گیری مخارج مالیاتی

برخلاف مخارج مستقیم دولت، مخارج مالیاتی هزینه‌های واقعی نیستند و میزان آن از قبل مشخص نیست. لیکن در کشورهایی، مانند کشورهای عضو OECD، که الزامات قانونی لازم برای تهیه گزارش تفصیلی مخارج مالیاتی وجود دارد، مخارج مذکور برآورد و میزان آن اعلام می‌شود. محاسبه و برآورد مخارج مالیاتی مستلزم استفاده از روش‌های خاصی مانند موارد زیر است:

۱) **روش درآمد صرف نظر شده^۱**: براساس این روش مالیات قابل پرداخت در صورت حذف امتیازات مالیاتی، با فرض عدم تغییر رفتار اقتصادی مودیان مالیاتی، محاسبه می‌شود (وزارت امور دارایی بلغارستان، ۲۰۱۲). به عبارت دیگر، روش درآمد از دست رفته مبتنی بر اندازه‌گیری درآمد از دست رفته است و تفاوت بین دو موقعیت وجود و عدم وجود امتیازات مالیاتی را به شرط ثابت بودن رفتار مودیان مالیاتی، نشان می‌دهد (اونر، ۲۰۱۱).

1. Revenue Loss = Foregone Revenue

۱) **روش درآمد به دست آمده**^۱: این روش مبتنی بر برآورد مبالغی است که می‌تواند در بودجه، با فرض حذف مخارج مالیاتی خاصی از سیستم مالیاتی و تغییر رفتار مودیان مالیاتی ناشی از حذف این مخارج، منظور شود. به عبارت دیگر روش درآمد به دست آمده مبتنی بر برآورد درآمد مورد انتظار هنگام حذف امتیازات مالیاتی و تغییر رفتار مودیان مالیاتی است.

۲) **روش مخارج معادل**^۲: این روش شامل اندازه‌گیری هزینه‌های نقدی مورد نیاز برای تامین مالی یک هدف مشخص خارج از سیستم مالیاتی (برای مثال هزینه افزایش کمک اجتماعی یا یارانه برای خرید تکنولوژی جدید) است. به عبارت دیگر، در این روش مخارج مالیاتی برابر تفاوت اثر درآمدی مودیان مالیاتی قبل و بعد از حذف امتیازات مالیاتی است.

شایان ذکر است، از بین سه روش مذکور روش درآمد از دست رفته روشی است که به دلیل سادگی در عمل بیشتر مورد استفاده قرار می‌گیرد. همچنین، علاوه بر سه روش پذیرفته شده فوق‌الذکر، روش دیگری تحت عنوان ارزش فعلی^۳ نیز وجود دارد. در این روش مخارج مالیاتی از مجرای به تعویق انداختن مالیات^۴، به صورت محاسبه ارزش فعلی درآمد مالیاتی به تعویق افتاده برآورد می‌شود (پداک، ۲۰۰۵ به نقل از سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی).

نکته قابل ذکر این است که دستیابی به برآوردهای دقیق از مخارج مالیاتی به هر روشی منوط به جمع‌آوری اطلاعات لازم در کشورها، همکاری بین سازمان‌ها و کامل بودن فرآیند اشتراک اطلاعات است، زیرا نتیجه محاسبات ممکن است بر اساس کیفیت اطلاعات به دست آمده و مدل‌های توسعه یافته به همراه روش مورد استفاده، متفاوت باشند.

-
1. Revenue Gain
 2. Equivalent Expenditure (Expenditure Substitution)
 3. Present Value Method
 4. Tax Postponements

۳- مقایسه تطبیقی کشورهای منتخب

بررسی مخارج مالیاتی در ادبیات مربوطه حاکی از آن است که مفهوم مخارج مالیاتی و مصادیق مرتبط با آن بر حسب قوانین حاکم بر یک کشور و همچنین بر حسب نوع سیستم مبنای مدنظر برای حوزه‌های مختلف مالیاتی منحصر بفرد است. بنابراین، مسئله کلیدی در تحلیل مخارج مالیاتی این است که به دلیل فقدان تعریف و متدولوژی واحد برای محاسبه مخارج مالیاتی، مقایسه مخارج مالیاتی بین کشورها در نهایت غیرممکن می‌شود. با این وجود، آشنایی با رویه‌های موجود در سایر کشورها می‌تواند راهنمای مناسبی برای تعیین سیستم مالیات مبنا برای مالیات بر ارزش افزوده و اندازه‌گیری مخارج مالیاتی مربوطه در ایران باشد. از این رو، در این بخش از مقاله به مقایسه تطبیقی مخارج مالیاتی نظام مالیات بر ارزش افزوده گروهی از کشورها پرداخته شده است که از تعاریف و روش‌شناسی‌های تقریباً یکسانی در مورد سیستم مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌کنند.

جدول (۱) - مقایسه تطبیقی مخارج مالیاتی نظام مالیات بر ارزش افزوده کشورهای منتخب

کشور	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	مالیات مبنا برای مالیات بر ارزش افزوده	مصادیق مخارج مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده	روش محاسبه مخارج مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده
سوئد	اصل مالیات یکنواخت؛ وضع هر نوع مالیات به طور یکنواخت و بدون استثنائات (معافیت)	هر نوع انحراف از اصل یکنواخت	یک نرخ مالیات واحد و استاندارد به میزان ۲۵ درصد - معافیت برای اجاره دارایی (رفتاری نابرابر در خصوص مسکن اجاره‌ای و یا مسکن شخصی) - معافیت برای خدمات مالی و بیمه ای - عدم منظور نمودن مخارج مالیاتی برای کالاها و خدماتی که از محل بودجه عمومی مشمول یارانه (مالیات منفی) هستند. - مبادلات بین المللی بر اساس اصل مقصد	تفاوت بین نرخ استاندارد و نرخ حاکم برای تمامی معاملات کالاهای تجاری و خدمات به جز استثنائات مربوط به ساختار مبنا	درآمد از دست رفته (براساس تفاوت بین نرخ استاندارد و نرخ ترجیحی ۱۲٪ برای مواد غذایی) * ۲۰۰۹، در حدود ۲ میلیارد یورو
دانمارک	هتجاری	- انحرافات از یک سیستم مالیاتی هتجاری - اگر سیستم مالیاتی حاکم متحمل اصلاحات شود یا تغییر یابد، سیستم مبنا نیز تغییر خواهد کرد.	نرخ استاندارد ۲۵ درصد	- بخش‌های مشمول با نرخ‌های کمتر از نرخ استاندارد (مواد غذایی) - بخش‌های خارج از سیستم مالیات بر ارزش افزوده - بخش‌های مشمول با نرخ صفر - معافیت‌های موجود در بخشنامه مالیات بر ارزش افزوده اتحادیه اروپا	درآمد از دست رفته بر اساس انحراف، در جهت کاهش، از نرخ استاندارد ۲۵ درصد (* ۲۰۰۸، از محل بخش‌های غیرمشمول در حدود ۱۶۰، از محل اعمال نرخ‌های کمتر از نرخ استاندارد در حدود ۱۳۸۰ و از محل اعمال نرخ‌های صفر حدود ۳۷۰ میلیون یورو)

کشور	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	مالیات مبنا برای مالیات بر ارزش افزوده	مصادیق مخارج مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده	روش محاسبه مخارج مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده
فنلاند	- مبتنی بر درآمد جامع (انواع درآمدها باید مشمول مالیات شوند) - تغییر سیستم مالیاتی مبنا همگام با تغییر در سیستم مالیاتی حاکم	انحراف از سیستم مالیاتی مبنا	- دارای پایه گسترده و به صورت چند مرحله‌ای (بدون پرداخت کسورات مالیات بر ارزش افزوده نهاده) - مبتنی بر اصل مقصد - نرخ استاندارد ۲۲ درصد - معافیت از بابت تامین مالی، آموزش، مراقبت‌های بهداشتی و اجتماعی دولتی یا تحت نظارت دولت - معافیت برای موسسات با گردش مالی کمتر از ۸۵۰۰ یورو و بدون ثبت نام اختیاری.	- هرگونه انحراف از نرخ استاندارد - امتیاز مالیاتی به صورت پرداخت تدریجی مالیات بر ارزش افزوده برای موسسات با گردش مالی بین ۸۵۰۰ و ۲۲۵۰۰ یورو	- درآمد از دست رفته (براساس تفاوت نرخ حاکم و استاندارد) - ایستا و به صورت مقطعی - عدم لحاظ آثار متقابل در سال‌های آتی
بلغارستان	- نبود تعریف جامعی از سیستم مبنا - لحاظ نمودن امتیازات مالیاتی در دو حوزه: * مالیات بر درآمد و سود * مالیات بر مصرف	- نبود تعریف رسمی و قانونی - لحاظ نمودن بلکه هر گونه کاهش درآمدهای مالیاتی ناشی از امتیازات مالیاتی - جایگزینی برای مخارج بودجه عمومی	- نرخ استاندارد (مطابق اصول آن برای تمامی کشورهای عضو اتحادیه اروپا) - معافیت اجباری از پرداخت مالیات بر اساس قوانین اروپا	- تمامی اشکال معافیت‌های مالیاتی غیر الزامی برای کشورهای عضو (انحراف از مالیات مبنا) - تفاوت نرخ‌های تخفیفی و نرخ استاندارد (پایه) - محدود شدن دامنه مالیاتی به دلیل ملاحظات اجرایی یا کنترلی	درآمد از دست رفته
ترکیه	- هنجاری - وضع مقررات مالیاتی مانند امتیازات مالیاتی بر اساس توانایی افراد در پرداخت و تمکین مالیات، ارتقاء کارایی وصول و کارایی		- دوره مالیاتی: ماه برای عرضه داخلی و فصلی واردات - ارزشگذاری عرضه داخلی و واردات و زمان تحقق آن - سیستم دو نرخ (نرخ عمومی ۱۸ و نرخ کاهش یافته ۸ درصد برای اقلام مطابق با دستورالعمل اتحادیه اروپا) - مالیات راه دور در مورد عرضه داخلی و واردات	- نرخ صفر برای فعالیت های مشخص شده در قانون (اکتشاف نفت و معادن خاص؛ تجهیزات نظامی؛ واگذاری، بهره‌برداری، ساخت و ساز و تعمیر و نگهداری آثار هنری؛ تجهیزات و خدمات مورد استفاده در ساخت بنادر؛ ارائه خدمات هنری در بنادر) - معافیت مواد معدنی خام، خدمات ارائه شده	روش درآمد از دست رفته

کشور	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	مالیات مبنا برای مالیات بر ارزش افزوده	مصادیق مخارج مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده	روش محاسبه مخارج مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده
	اقتصادی مالیات - رفتار مالیاتی یکسان برای فعالیت‌ها یا مودیان مشابه - ساده‌سازی یا تسهیل اجرای مالیات - اطمینان از دریافت اطلاعات کافی گزارش مخارج مالیاتی برای اتخاذ تصمیم مناسب		(صادرات و خدمات حمل و نقل بین‌المللی مربوط مشمول نرخ صفر است). - مالیات چندمرحله‌ای با کسر مالیات بر ارزش افزوده نهاد و استرداد مازاد مالیات ارزش افزوده تنها در مورد صادرات و عرضه با نرخ‌های کمتر از نرخ استاندارد و انتقال به جلوی مالیات بر ارزش افزوده نهاد - مکانیسم تعویق برای مالیات بر ارزش افزوده تجهیزات و ماشین‌الات وارداتی یا تولید شده در داخل - معافیت برای دولت و بنگاه‌های دولت و سازمان‌های غیردولتی به شرط فراهم‌سازی خدماتی با ماهیت عمومی و غیرتجاری - معافیت مربوط به مناطق آزاد انبارداری گمرک، واردات موقت، تغییر اقامت و - معافیت کسب و کارها، تجار و کشاورزان خوداشتغال، مطابق فهرست مشخص شده در قانون - معافیت کامل برای اشخاص دیپلماتیک (نرخ صفر). - معافیت ترکیب و ادغام، واگذاری و اجاره‌داری غیر منقول غیرتجاری؛ بخش مالی؛ واگذاری اسناد مالی.	در منطقه آزاد تجاری، - معافیت فروش دارایی‌ها در موارد انحلال مؤسسات مالی - معافیت واردات برای اهداف نظامی؛ استفاده ریاست جمهوری؛ برای کمک‌های مالی با اهداف بهداشتی، آموزشی و اجتماعی - اقلام مشمول نرخ ۱ درصد و ۸ درصد به جزء اقلام لیست شده توسط اتحادیه اروپا - معافیت برای عرضه سوخت و سلاح به بنگاه‌های اطلاعاتی و امنیتی	

۴- محاسبه مخارج مالیات بر ارزش افزوده ایران

۴-۱- ساختار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران

سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران با سپری شدن تقریباً ۲۰ سال از مطرح شدن در کشور، سرانجام در مهرماه ۱۳۸۷ به صورت آزمایشی برای مدت ۵ سال به اجرا درآمده است. فرآیند اجرای این نظام مالیاتی به صورت مرحله ای انتخاب شد و بر این اساس فعالان اقتصادی تاکنون طی ۵ فراخوان مکلف به ثبت نام و اجرای تکالیف مالیات موضوعه شدند.

نظام مالیات بر ارزش افزوده در حال اجراء در ایران همانند اکثر کشورهای مجری این مالیات، از نوع مصرفی و مبتنی بر اصل مقصد است. در این ارتباط، ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات در داخل و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات قانون مزبور قرار گرفته است، لیکن ماده (۱۳) ناظر بر اعمال نرخ صفر بر صادرات می‌باشد که ماهیت اصل مقصد بودن نظام مالیاتی را انعکاس می‌دهد. بر این اساس، دامنه شمولیت در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران گروهی از کالاها و خدمات داخلی و وارداتی هستند که در کشور به مصرف می‌رسند. از این رو، معافیت‌های موجود در قانون نیز به کالاها و خدمات اصابت می‌کند و بر این اساس دامنه شمولیت مالیاتی محدود می‌گردد. در ایران در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات معاف مشخص شدند که بر این اساس دامنه شمول ماده (۱) محدود شده است. از جمله این کالاها و خدمات معاف می‌توان به انواع محصولات کشاورزی فرآوری نشده، برخی از اقلام مواد خوراکی، کتاب، مطبوعات و دفاتر تحریر، همچنین انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات، انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی و خدمات توان بخشی و حمایتی، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی، فرش دستباف و اموال غیرمنقول (زمین، ساختمان و ...)، انواع خدمات پژوهشی و آموزشی، خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، موسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون و ... اشاره نمود. در این شرایط عرضه کنندگان و ارائه کنندگان کالاها و خدمات مذکور نباید هنگام فروش مبلغی را به عنوان مالیات از خریداران دریافت نمایند. اما نکته قابل ذکر این است که در نظام مالیات بر ارزش افزوده معمولاً تمامی فعالان اقتصادی به عنوان مودی مالیات بر ارزش افزوده محسوب نشده و برحسب آستانه‌ای که برای معیارهای منتخب در نظر گرفته می‌شود، مشمولیت آنها برای انجام تکالیف موجود در قانون مذکور مشخص می‌گردد. در اکثر کشورها گردش مالی سالانه و گردش مالی مشمول

مالیات سالانه جهت تعیین شمول مالیاتی فعالان اقتصادی در نظر گرفته می‌شود، لیکن در ایران علاوه بر گردش مالی سالانه، نوع فعالیت نیز به عنوان معیار مشمولیت در نظر گرفته شده است. افزون بر موارد مذکور نرخ مالیات و دوره وصول مالیات نیز به عنوان دو مولفه مهم در قانون مالیات بر ارزش افزوده محسوب می‌شوند. به طوری که نرخ عمومی مالیات بر ارزش افزوده در ایران نرخ واحد و ثابت است، درحالی که نرخ صفر برای کالاها و خدمات صادراتی و همچنین معافیت نیز برای برخی از کالاها و خدمات وجود دارد. دوره وصول در ایران به صورت فصلی و سه ماهه است که در برخی موارد بنا به درخواست فعالان اقتصادی امکان کاهش آن به دو و یا یک‌ماه نیز وجود دارد.

۴-۲- عملکرد نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲

مالیات بر ارزش افزوده یک نوع مالیات بر مصرف است که در طبقه‌بندی درآمدهای مالیاتی ایران جزء مالیات بر کالاها و خدمات دسته بندی شده است. نکته شایان ذکر این است که مالیات بر ارزش افزوده در ایران به صورت مالیات و عوارض بر ارزش افزوده وصول می‌گردد و فقط بخش مربوط به مالیات بر ارزش افزوده به عنوان درآمدهای مالیاتی در قوانین بودجه و وضعیت مالی دولت گزارش می‌گردد. عملکرد این نوع مالیات از آغاز اجراء (نیمه دوم سال ۱۳۸۷) تا سال ۱۳۹۲ در جدول (۲) گزارش شده است.

جدول (۲)- عملکرد مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ (به میلیارد ریال و درصد)

سال	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	متوسط دوره*
مصوب مالیات بر ارزش افزوده	-	۱۷۴۲۵	۲۸۱۰۹	۴۱۰۱۰	۵۳۹۸۸	۹۵۲۴۰	-
عملکرد مالیات بر ارزش افزوده	۲۴۲۸	۱۶۱۵۴	۲۰۸۹۷	۳۲۷۰۲	۵۴۱۲۹	۱۰۳۷۹۰	-
نرخ رشد	-	۵۶.۵	۲۹.۴	۵۶.۵	۶۵.۵	۹۱.۷	۵۹.۲
تحقق	-	۹۲.۷	۷۴.۳	۷۹.۷	۱۰۰	۱۰۸.۸	۹۱.۲

ماخذ: گزارشات عملکرد مالی دولت- معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور

*متوسط سالهای ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۲

همانطور که مشخص است، در سال ۱۳۸۸ بعد از سپری شدن یک سال از اجرای قانون مذکور وصولی مالیات معادل ۱۶۱۵۴ میلیارد ریال بوده است که با تحقق ۹۳ درصدی نسبت به مصوب بودجه، در مقایسه با سال ۱۳۸۷ از رشد بیش از ۵ برابری برخوردار شده است. در سال ۱۳۸۹ با وجود افزایش وصولی مالیات بر ارزش افزوده، رشد و تحقق آن در مقایسه با سال ۱۳۸۸ با کاهش مواجه شده است. این موضوع به عملکرد ضعیف مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۹ بر نمی گردد، بلکه دلیل آن رشد بالای درآمد مالیات بر ارزش افزوده مصوب در سال ۱۳۸۸ است که نسبت به شش ماهه سال ۱۳۸۷ سنجیده شده است. بنابراین، عملکرد مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۳۸۹ واقع بینانه‌تر است.

مالیات بر ارزش افزوده تحقق یافته از سال ۱۳۸۹ که معادل ۲۰۸۹۷ میلیارد ریال بوده با متوسط رشد سالانه ۵۹/۲ درصدی به ۱۰۳۷۹۰ میلیارد ریال در سال ۱۳۹۲ رسیده و روند رشد آن در این سال‌ها همواره صعودی بوده است. همچنین، روند تحقق (درصد تحقق) درآمد مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مصوبات بودجه نیز از سال ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۲، همواره صعودی بوده به‌طوری که در سال‌های ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ با وجود شرایط تحریم، درصد تحقق رقمی بالای ۱۰۰ درصد را تجربه نموده است. متوسط درصد تحقق مالیات بر ارزش افزوده در سالهای ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۲ معادل ۹۱/۲ بوده است که با توجه به نوپا بودن آن در مقایسه با سایر منابع درآمدی حکایت از وضعیت مناسب آن در ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور دارد.

بنابراین در مجموع در حال حاضر مالیات بر ارزش افزوده بیش از ۲۵ درصد از کل درآمدهای

مالیاتی و بیش از ۷۵ درصد از مالیات کالاها و خدمات را تشکیل می‌دهد که با توجه به عملکرد مناسب و رو به رشد آن جایگاه بسیار مناسبی در ترکیب درآمد مالیاتی کشور پیدا نموده است.

۳-۴- ساختار سیستم مالیات مینا و شناسایی مصادیق مخارج مالیاتی نظام مالیات بر

ارزش افزوده ایران

همانطور که بیان شد، در نظام مالیاتی ایران نرخ صفر برای صادرات وجود دارد که به دلیل انتخاب نظام مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی و مبتنی بر اصل مقصد، جزء ساختاری این نظام بوده که به عنوان بخشی از سیستم مینا در نظر گرفته می‌شود. به علاوه، سایر کالاها و خدمات نیز با نرخ عمومی واحد مشمول مالیات می‌شوند و نرخ کمتر از استاندارد که منجر به انحراف از نرخ عمومی شود، وجود ندارد. بنابراین، سیستم مالیات مینا برای مالیات بر ارزش افزوده شامل یک نرخ مالیات واحد و استاندارد است^۱. به طوری که، تمامی معاملات کالاهای تجاری و خدمات باید با این نرخ مشمول مالیات شوند. لیکن در این قانون لیستی از کالاها و خدمات معاف وجود دارند که از دامنه شمولیت قانون خارج هستند که می‌توان اختلاف آن با نرخ عمومی را به عنوان مخارج مالیاتی تعریف نمود. بنابراین، مخارج مالیاتی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده ناشی از بخش‌های خارج از سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. با این وجود تمامی کالاها و خدمات معاف عاملی برای ایجاد مخارج مالیاتی نیستند، بلکه در سیستم مینای مالیات بر ارزش افزوده نیز یکسری استثنائات وجود دارد که جزئی از سیستم مینا بوده و به عنوان مخارج مالیاتی در نظر گرفته نمی‌شوند. در خصوص فعالان اقتصادی نیز فرض بر این است که تمامی فعالان مشمول مالیات باشند، بنابراین، آستانه شمولیت مالیات جزء سیستم مینا در نظر گرفته نمی‌شود. بنابراین، براساس مطالب فوق‌الذکر ساختار مالیات مینا و مخارج مالیاتی مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر می‌باشند:

الف) ساختار مالیات مینا

- مبادلات بین‌المللی بر اساس اصل مقصد جزئی از سیستم مینا هستند و مالیات بر ارزش افزوده باید در کشور و در زمانی که کالا و خدمات مصرف می‌شود، وضع گردد. بنابراین، نرخ صفر بر صادرات جزئی از سیستم مینا می‌باشد.

۱. نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران در سال ۱۳۸۷ یعنی اولین سال اجراء معادل ۳ درصد (۱/۵ درصد عوارض و ۱/۵ درصد

مالیات) بود که در برنامه پنجم مقرر گردید از اولین سال اجرای این برنامه تا پایان آن هر ساله ۱ درصد به این نرخ اضافه شود تا نهایتاً نرخ مالیات بر ارزش افزوده در کشور به ۸ درصد برسد.

- نرخ مالیات: نرخ مالیات در سیستم مبنا همان نرخ عمومی برای تمامی کالاها و خدمات غیرمعاف است.
- دوره مالیاتی: فصلی (سه ماهه) برای عرضه داخلی و واردات
- کالاها و خدماتی که از محل بودجه عمومی مشمول یارانه (مالیات منفی) هستند.
- معافیت مربوط به مناطق آزاد تجاری و ویژه اقتصادی
- معافیت کامل برای اشخاص با مسئولیت‌های دیپلماتیک (نرخ صفر)
- معافیت برای اموال غیر منقول
- معافیت برای اجاره دارایی

ب) مخارج مالیاتی

۱. معافیت محصولات کشاورزی فرآوری نشده،
۲. معافیت دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان
۳. معافیت خوراک دام و طیور
۴. معافیت انواع کود، سم، بذر و نهال
۵. معافیت انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛
۶. معافیت کتاب، مطبوعات و دفاتر تحریر
۷. معافیت انواع خدمات پژوهشی
۸. معافیت انواع خدمات آموزشی
۹. معافیت اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی
۱۰. معافیت انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توان‌بخشی و حمایتی
۱۱. معافیت خدمات بانکی و اعتباری بانکها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون
۱۲. معافیت خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی
۱۳. معافیت کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیئت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا

۱۴. معافیت فرش دستباف

۱۵. معافیت رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها

۱۶. مکانیسم تعویق مالیات برای مالیات بر ارزش افزوده تجهیزات و ماشین آلات وارداتی
معاف از حقوق گمرکی (بخشنامه)

۱۷. پاداش مالیاتی به صورت پرداخت اقساطی مالیات بر ارزش افزوده (بخشنامه)

۴-۴- محاسبه مخارج مالیاتی نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران

در این مقاله، با توجه به ساختار سیستم مبنای مالیات بر ارزش افزوده در ایران، مخارج مالیاتی نظام مالیات بر ارزش افزوده از روش درآمد از دست رفته، با استفاده از اطلاعات سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۱ محاسبه شده است. براساس این روش، مخارج مالیاتی برابر است با درآمد مالیاتی که می‌تواند در صورت لغو برخی از معافیت‌های در نظر گرفته شده برای کالاها و خدمات، وصول شود. البته باید توجه داشت که معافیت لغو شده نباید جزئی از سیستم مبنا باشد.

در کل، با بررسی مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده و بخشنامه‌های مربوطه، ۱۷ مورد به عنوان مصادیق مخارج مالیاتی تشخیص داده شد که در سالهای مورد بررسی ثابت باقی مانده‌اند (مخارج مالیاتی جدیدی معرفی یا موردی حذف نشده است). در محاسبه مخارج مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده ایران، به دلیل در دسترس نبودن اطلاعات، هزینه مربوط به ۷ مورد از مصادیق تشخیص داده شده ملحوظ نشده است. مخارج مالیاتی مربوط به سایر مصادیق (۱۰ مورد) برای سال‌های مذکور محاسبه شده که در جدول (۳) ارائه گردیده است.^۱

به طور کلی، کل مخارج مالیاتی در سال ۱۳۸۸ در حدود ۲۶۵۷۷ میلیارد ریال بوده که با افزایش ۳۰ درصدی به ۳۴۴۶۱ میلیارد ریال در سال ۱۳۹۱ رسیده است. متوسط سهم مخارج مالیاتی از درآمد مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۱ در حدود ۶۶ درصد بوده است. بررسی روند سهم مخارج مالیاتی از کل درآمد مالیات بر ارزش افزوده حاکی از آن است که این نسبت علی‌رغم افزایش ارزش مخارج مالیاتی، با روند کاهشی روبه رو بوده و از ۹۹ درصد در سال ۱۳۸۸ به ۳۸ درصد در سال ۱۳۹۱ رسیده است. از دلایل بالا بودن سهم مخارج مالیاتی در سال ۱۳۸۸ در مقایسه

۱- اندازه‌گیری مخارج مالیاتی برخی از ۱۰ مورد، به دلیل وجود عدم هماهنگی بین اطلاعات اقتصادی و طبقه‌بندی اطلاعات مالیاتی در کشور، با مشکل دقیق بودن محاسبات روبرو بوده است که البته برای مقابله با این مشکل، تا حد امکان، سعی شد موارد مصادیق در قالب بخش‌های اقتصادی مرتبط، مانند کشاورزی و خدمات مالی، دسته‌بندی و مخارج مالیاتی آنها محاسبه شود.

با سال‌های بعد، پایه محدود وصول مالیات بر ارزش افزوده به جهت اولین سال اجرای آن (اجرای یک فراخوان از ۵ فراخوان) و نرخ پایین مالیات بر ارزش افزوده در این سال (۳ درصد) می‌باشد. حال آن‌که در سال‌های بعد به همراه افزایش تعداد مودیان مشمول مالیات در این نظام (اجرای سایر فراخوان‌ها) و گسترده شدن پایه مالیاتی و همچنین افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده، عملکرد درآمدهای مالیاتی از این محل افزایش یافته و در نتیجه، سهم مخارج مالیاتی از کل درآمد مالیات بر ارزش افزوده با روندی کمابیش کاهشی مواجه شده است.

جدول (۳) - مخارج مالیاتی برحسب مصادیق (میلیارد ریال)

مخارج مالیاتی	نوع مخارج مالیاتی	سال	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	متوسط
معافیت	معافیت	ارزش	۱۰۶۲۶	۹۳۹۷	۱۱۰۱۹	۱۱۵۳۷	-
		سهم مخارج مالیاتی از درآمد مالیات بر ارزش افزوده	%۳۹	%۲۷	%۲۰	%۱۳	%۴۰
معافیت	معافیت	ارزش	۲۹۴	۳۳۹	۴۸۵	۷۷۸	-
		سهم مخارج مالیاتی از درآمد مالیات بر ارزش افزوده	%۱/۱	%۱	%۰/۹	%۰/۹	%۱/۱
معافیت	معافیت	ارزش	۱۷۹۰	۱۵۳۸	۱۱۸۳	۴۰۴۴	-
		سهم مخارج مالیاتی از درآمد مالیات بر ارزش افزوده	%۶	%۵	%۵	%۴	%۶
معافیت	معافیت	ارزش	۴۶۸۵	۴۲۱۹	۴۸۵۸	۵۱۰۵	-
		سهم مخارج مالیاتی از درآمد مالیات بر ارزش افزوده	%۱۷	%۱۲	%۹	%۶	%۱۵
معافیت	معافیت	ارزش	۳۴۹۸	۲۱۲۲	۲۵۴۸	۲۰۴۹	-

معافیت محصولات کشاورزی فرآوری نشده، دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان، خوراک دام و طیور، انواع کود، سم، بذر و نهال

معافیت انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛

معافیت آموزش

معافیت اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی

معافیت انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات

مخارج مالیاتی	نوع مخارج مالیاتی	سال	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	متوسط
درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توان بخشی و حمایتی		سهم مخارج مالیاتی از درآمد مالیات بر ارزش افزوده	۹٪	۶٪	۵٪	۲٪	۸٪
معافیت خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی	معافیت	ارزش	۳۰۳۶	۳۷۰۲	۵۴۰۶	-	-
		سهم مخارج مالیاتی از درآمد مالیات بر ارزش افزوده	۱۱٪	۱۱٪	۱۰٪	-	۱۲٪
معافیت خدمات بانکی و اعتباری بانکها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض الحسنه مجاز و صندوق تعاون	معافیت	ارزش	۵۹۸۷	۵۱۰۸	۴۴۱۴	۵۵۴۲	-
		سهم مخارج مالیاتی از درآمد مالیات بر ارزش افزوده	۲۲٪	۱۵٪	۸٪	۶٪	۱۹٪
جمع مخارج مالیاتی			۲۶۵۷۷	۲۵۷۵۹	۲۸۲۰۹	۳۴۴۶۱	-
سهم کل مخارج مالیاتی از کل مالیات بر ارزش افزوده			۹۹٪	۷۴٪	۵۲٪	۳۸٪	۶۶٪

ماخذ: محاسبات تحقیق

۵- نتیجه گیری

در این مقاله از مطالعه ادبیات حوزه مخارج مالیاتی، به طور کلی، و به ویژه از بررسی مخارج مالیاتی نظام مالیات بر ارزش افزوده کشورهای مختلف و نیز از بررسی این نظام مالیاتی در ایران، ساختار سیستم مبنای نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران تبیین و مصادیق مخارج مالیاتی این نظام مالیاتی مشخص شده است. نتایج حاصل از محاسبه مخارج مالیاتی برای مالیات بر ارزش افزوده ایران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۱، را می‌توان در قالب موارد زیر بیان نمود:

۱- سیستم مبنای نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران بدلیل در نظر داشتن مواردی چون معافیت مربوط به مناطق آزاد تجاری و ویژه اقتصادی و معافیت کالاها و خدماتی که از محل بودجه عمومی مشمول یارانه (مالیات منفی) هستند، هنجاری است. چنانچه محاسبه مخارج مالیاتی از سوی سیاست‌گذاران مالیاتی در دستور کار مقامات اجرایی سازمان امور مالیاتی قرار گیرد ضرورت دارد با دریافت نظرات سیاست‌گذاران مالیاتی و روشن نمودن اهداف نظام مالیات بر ارزش افزوده مصادیق هنجاری مشخص شود.

۲- در بین مخارج مالیاتی اندازه‌گیری شده در سال‌های مورد بررسی، معافیت محصولات کشاورزی فرآوری نشده، دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان، خوراک دام و طیور، انواع کود، سم، بذر و نهال بالاترین جایگاه و سهم را در بین اقلام مخارج مالیاتی داشته است. بر این اساس، امکان دارد حذف معافیت مالیاتی محصولات مذکور مد نظر سیاست‌گذاران مالیاتی قرار گیرد. در این صورت مسئله هزینه وصول این مالیات و در واقع تجزیه و تحلیل هزینه- فایده اجرای مالیات بر ارزش افزوده در بخش مذکور مطرح می‌شود. هر چند که در این خصوص برخی از متخصصین این حوزه معتقدند بر اساس فلسفه وجودی مخارج مالیاتی، ارتباطی میان مخارج مالیاتی و هزینه وصول مالیات وجود ندارد (ساراک، ۲۰۱۰؛ پداک، ۲۰۰۵؛ کاسکان و بیلن، ۲۰۰۲؛ اوزکر، ۲۰۰۲ به نقل از سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی). لیکن، نادیده گرفتن نتیجه تجزیه و تحلیل هزینه- فایده، اعمال و اجرای هر گونه تغییر در هر سیستم مالیاتی نمی‌تواند منطقی باشد.

۳- هر چند که در مطالعه مخارج مالیاتی مربوط به معافیت انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توان‌بخشی و حمایتی، محاسبه شده است اما سیاست‌گذاران مالیاتی می‌توانند با توجه به سهم پایین مخارج مالیاتی مربوطه (پایین‌ترین در برخی سال‌های مطالعه) و نیز با توجه به دیدگاه عدالت اجتماعی، تصمیمی برای حذف معافیت این گروه کالایی

اتخاذ نمایند.

۴- با عنایت به کاستی‌های مربوط به نبود اطلاعات آماری در مورد برخی مصادیق مخارج مالیاتی این نظام مالیاتی و عدم هماهنگی‌های آماری ذکر شده، همچنان زمینه مطالعه بیشتر، به‌ویژه با کنکاش بیشتر در خصوص اطلاعات آماری موجود و جایگزین‌های مناسب فراهم است.

۵- در مطالعه حاضر تبیین سیستم مالیات مبنا و تنظیم فهرست مصادیق مخارج مالیاتی بر اساس درک از اهداف کلی نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران و مطالعات تجربی کشورهای منتخب انجام شده است. در این امر تعامل با سیاست‌گذاران مالیاتی و کارشناسان حوزه مالیاتی مذکور (پژوهشی و اجرایی) ضرورت دارد.

فهرست منابع

1. Altshuler, Rosanne and Robert Dietz (2011), "Reconsidering Tax Expenditure Estimation", National Tax Journal, 64 (2, Part 2), 459–490.
2. Anderson, John E. (2008), Measuring Use-Value Assessment Tax Expenditures, Department of Economics, University of Nebraska.
3. Bratić, Vjekoslav (2006), Tax Expenditures: A Theoretical Review, Financial Theory and Practice, Vol. 30, No.2, PP:113-127.
4. Glenday, Graham and Zhicheng Li Swift (2006), "Establishing Tax Expenditure Accounts –Towards Better Fiscal Accountability and Transparency", Turkey Public Expenditure Review, The World Bank, Washington.
5. Jacobsen, Michael Riis, et al (2009), "Tax Expenditures in the Nordic Countries".
6. Ministry of Finance, Republic of Bulgaria (2007-2009 & 2010-2011), Tax Expenditure Report.
7. Nordic working group (2010), Tax Expenditures in the Nordic Countries Nordic, Presented At: The Nordic Tax Economist Meeting in Oslo (June 2009).
8. OECD (1984), Tax Expenditures: A Review of Issues and Country Practices.
9. OECD (2010), Tax Expenditures in OECD Countries, OECD. Paris.
10. Oner, Engin (2011), "Tax Expenditure and the Situation in Turkey", International Journal of Business and Social Science, Vol. 2, No. 23.
11. Schick, Allen (2007), "Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework", OECD Journal on Budgeting, Vol. 7, No. 3, OECD, Paris.
12. Swift, Zhicheng Li (2006), "Managing the Effects of Tax